

Л.В. Нападовська (Київський національний торговельно-економічний університет, Україна)

БАЗОВІ ПРИНЦИПИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

У статті показано, що ефективне управління сучасним підприємством в ринкових умовах вимагає наявності відповідної інформаційної бази й уміння вміло використовувати її для прийняття управлінських рішень. Важливою складовою цієї інформаційної бази є управлінський облік, який отримав свій розвиток ще в 50–60 роки минулого століття. Проте, незважаючи на велику практичну потребу в ньому, до цього часу точаться дискусії, навіть з питань його базових принципів. Тому в статті наведено авторський підхід до основних базових принципів управлінського обліку.

Ключові слова: управлінський облік, базові принципи, прийняття управлінських рішень.
Табл. 1. Літ. 31.

Л.В. Нападовская (Киевский национальный торговле-экономический университет, Украина)

БАЗОВЫЕ ПРИНЦИПЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

В статье показано, что эффективное управление современным предприятием в рыночных условиях требует наличия соответствующей информационной базы и умения использовать ее для принятия управленческих решений. Важной составляющей такой информационной базы является управленческий учет, который получил свое развитие еще в 50–60 годах прошлого века. Однако, несмотря на большую практическую потребность в нем, до сих пор идут споры, даже касательно его базовых принципов. Поэтому в статье приводится авторский подход к основным базовым принципам управленческого учета.

Ключевые слова: управленческий учет, базовые принципы, принятие управленческих решений.

L.V. Napadovska (Kyiv National University of Trade and Economics, Ukraine)

FUNDAMENTALS OF MANAGERIAL ACCOUNTING

The article demonstrates that efficient management of a contemporary enterprise under market conditions requires an appropriate information base and the skill to take use of it for managerial decision-making. An important component in such an information base is managerial accounting which has been developing since the 50-60-s of the previous century. However, despite the great practical need for it, still there are discussions concerning its fundamentals. The article presents the author's approach to the fundamentals of managerial accounting.

Keywords: managerial accounting; fundamentals; managerial decision-making.

Постановка проблеми. Надзвичайна актуальність досліджуваної теми пов'язана з величезними змінами, які відбуваються в економічному та соціальному житті й вимагають ґрунтовного вивчення й використання численних фундаментальних положень, прийнятих в країнах з розвиненою ринковою економікою.

Управління сучасним підприємством вимагає від керівництва глибоких знань економіки й управління та вміння використовувати ці знання в їх практичній діяльності. Процес управління переважна частина науковців і практиків розглядає як уміння передбачати, організовувати, координувати і контролювати. Оскільки управлінський цикл включає послідовне здійснення планування, обліку, контролю й аналізу, очевидно є актуальність інформації, яка

формується в системі бухгалтерського обліку та використовується для прийняття управлінських рішень. Таку систему в теорії називають управлінським обліком. Проте, незважаючи на велику потребу в ньому в практичній діяльності підприємств, до цього часу точаться дискусії, навіть з питань тлумачення поняття «управлінський облік» та його базових принципів. Оскільки в основі будь-якої предметної галузі лежить сукупність базових принципів, розглянемо вихідні положення, які є базою для вивчення решти елементів цієї системи.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню базових принципів управлінського обліку присвячені праці як зарубіжних, так і вітчизняних авторів. Зокрема, фундаментальна праця А. Апчюрча «Управлінський облік: принципи і практика» [3], К. Друрі «Вступ в управлінський і виробничий облік» [5], «Управлінський облік» Ч. Хорнгрена, Дж. Фостера, Ш. Датара [23], унікальний підручник з управлінському обліку Е.А. Аткинсона, Р.Д. Банкера, Р.С. Каплана та С.М. Янга [21], «Управлінський облік» О. Ніколаєвої та Т. Шишкової [12], «Управлінський облік і звітність» І. Аверчева [2], «Управлінський облік» А.Д. Шеремета [22], «Управлінський облік витрат і доходів» В.Ф. Палія [13], а також підручники з управлінського обліку вітчизняних авторів та С.Ф. Голова [4], «Управлінський облік – методика викладання у вищій школі» О.В. Карпенко [7], «Управлінський облік» Л.В. Нападовської [10; 11], «Управлінський облік» М.С. Пушкаря [15], «Облік і аналіз у промисловому виробництві США» М.Г. Чумаченка [25] та інші. У всіх цих наукових працях розкривається в тій чи іншій мірі тлумачення поняття «управлінський облік», його структура і розвиток, досліджуються базові методики. Розглянемо сутність управлінського обліку та сформулюємо авторський підхід до деяких його базових принципів.

Невирішені частини проблеми. Система управлінського обліку включає широкий спектр прийомів, методів та інструментів ключової інформації для прийняття оперативних ефективних і стратегічних рішень. Це спонукає до проведення додаткових досліджень для вирішення окремих проблем управлінського обліку.

Метою дослідження є уточнення сутності поняття «управлінський облік» та розкриття принципів управлінського обліку, які лежать в основі всіх інших елементів цієї системи на основі критичного аналізу різноманітних точок зору вітчизняних і зарубіжних вчених та з урахуванням сучасних концепцій менеджменту.

Основні результати дослідження. Поняття «*принцип*» (від лат. *principium* – початок, основа) означає основне вихідне положення будь-якої теорії, вчення, науки, світосприйняття, політичної організації тощо [18, 107]. Іншими словами, принцип означає базове положення, яке зумовлює всі наступні положення, що випливають із цього твердження. Оскільки базові принципи формулюються на основі колективної думки науковців, практиків, інших фахівців цієї галузі знань, їх істинність визначається на основі відповідності реальним фактам та явищам.

Оскільки бухгалтерський облік є мовою бізнесу, він потребує нормативного регулювання, а отже, вимагає розробки базових, основоположних принципів, які знаходяться в основі функціонування цієї системи. Ця ідея реалізо-

вана в різноманітних стандартах бухгалтерського обліку (GAAP) та міжнародних стандартах фінансової звітності (МСФЗ) тощо.

У праці «Основи теорії бухгалтерського обліку» Я.В. Соколов наводить низку принципів рахунковедення і дає їм відповідну інтерпретацію: цілісності, самостійності, реєстрації, безперервності, ідентифікації; квантифікованості, відносності, додатковості, контролю (верифікації), несуперечності, ясності, інтерпретування та комунікації [19].

У ст. 4 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» наведено, на яких основних принципах ґрунтується система вітчизняного бухгалтерського обліку та фінансової звітності: обачності, повного висвітлення, автономності, послідовності, безперервності, нарахування й відповідності доходів і витрат, превалювання сутності над формою, історичної (фактичної) собівартості, єдиного грошового вимірника та періодичності [1]. В МСФЗ також наведено низку принципів, покладених в основу формування фінансових звітів, проте характеристика цих принципів не є метою даного дослідження, розглянемо лише можливість їх використання в управлінському обліку.

Історія становлення та розвитку системи управлінського обліку показала, що через низку принципових відмінностей фінансового й управлінського обліку екстраполяція принципів ведення бухгалтерського (фінансового) обліку на практику управлінського обліку неможлива. Таку ж точку зору висловлюють у своїй праці В.В. Панков і В.Ф. Несветайлов, які зазначають: «Відсутність явного інституціонального статусу й обов'язковості ведення, а також різноманіття облікових технік, які використовуються, не дозволяють здійснити простого накладення принципів ведення бухгалтерського обліку на практику управлінського обліку» [14, 3]. Виходячи з цього завдання, розробка базових принципів управлінського обліку і його основоположних припущень є надзвичайно важливим завданням. З метою формулювання базових принципів управлінського обліку необхідно порівняти основні характеристики фінансового й управлінського обліку. Насамперед розглянемо тлумачення поняття «управлінський облік» з точки зору можливості перенесення принципів фінансового обліку на управлінський. Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар розглядають управлінський облік «як систему збору й групування фінансової і нефінансової інформації, на основі якої менеджери приймають рішення для досягнення цілей організації» [23]. Далі автори акцентують увагу на тому, що управлінський облік, на відміну від фінансового, використовується на підприємстві менеджерами для прийняття управлінських рішень, а не зовнішніми користувачами і, що дуже важливо, в управлінському обліку збирається не лише фінансова, а й нефінансова інформація. Ця теза підтверджує, що принципи цих двох систем різні.

Група авторів у складі Е.А. Аткинсона, Р.Д. Банкера, Р.С. Каплана та С.М. Янга в колективній праці наводять тлумачення управлінського обліку, сформульоване Інститутом управлінських бухгалтерів (Institute of Management Accountants – IMA). Управлінський облік визначається як «система, яка дає цінність процесу безперервного удосконалення планування, проектування, вимірювання і функціонування систем фінансової й нефінансової інформації, що спрямовує дії менеджменту, мотивуючи поведінку, підтримує і ство-

рює культурні цінності, необхідні для досягнення стратегічних, тактичних і оперативних цілей організації» [21, 26]. Важливим є те, що сфера управлінського обліку, порівняно з фінансовим, значно розширена шляхом доповнення її такою операційною і фізичною (нефінансовою) інформацією, як якість (quality), показники тривалості процесів (process times) і суб'єктивні оцінки, наприклад, задоволеність клієнтів (customer satisfaction), творчий потенціал співробітників (employee capabilities) й експлуатаційні якості нового продукту (new product performance).

Ураховуючи точки зору вищезазначених авторів, можна стверджувати, що принцип «єдиний грошовий вимірник» не може бути перенесений з фінансового обліку на сферу управлінського обліку, оскільки в управлінському обліку, крім фінансових, використовуються і якісні показники, які не завжди можливо фінансово виміряти.

У «Методичних рекомендаціях щодо організації і ведення управлінського обліку РФ» наведена така характеристика управлінського обліку: «Під управлінським обліком, зважаючи на мету даних рекомендацій, слід розуміти процес ідентифікації, виміру, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та подання фінансової, виробничої, маркетингової та іншої інформації, на підставі якої керівництвом підприємства приймаються оперативні та стратегічні рішення» [8].

Дане тлумачення свідчить про те, що масштаби управлінського обліку значно розширені порівняно з фінансовим обліком, оскільки до сфери управлінського обліку віднесено також маркетингову та іншу інформацію, на основі якої керівництво підприємства приймає оперативні й стратегічні рішення. Враховуючи зазначене, принцип періодичності також не може бути перенесено на практику управлінського обліку оскільки прийняття управлінських рішень здійснюється в міру необхідності, а не в чітко визначені періоди чи на конкретну дату (як у фінансовому обліку) для складання форм фінансової звітності.

Поглиблений аналіз літературних джерел, в яких розкривається природа й внутрішня сутність управлінського обліку, дозволив виявити характерні відмінності управлінсько-го обліку від фінансового [10, 39–42].

Суттєві відмінності між управлінським і фінансовим обліком полягають у тому, що:

1. Ведення фінансового обліку й подання фінансової звітності є обов'язковим, що визначено Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [1] та положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку. Ведення ж управлінського обліку не обов'язкове, а знаходиться в компетенції адміністрації. Його доцільність визначається принципами корисності для системи управління, результативності, економічності й ефективності.

2. Фінансовий облік містить фактичну інформацію, тобто характеризує стан справ за минулий період часу, а управлінський – поєднує минулу, поточну та планову (прогнозну) інформацію.

3. Фінансові звіти включають інформацію, яка характеризує діяльність підприємства в цілому, а форми внутрішньої звітності управлінського обліку – діяльність окремих структурних підрозділів, центрів відповідальності, сегмен-

тів діяльності, окремих видів продукції та містить інформацію про причини та винуватців.

4. Інформацію фінансової звітності, в основному, використовують зовнішні користувачі: власники, кредитори, інвестори, податкові органи, небюджетні фонди та органи державної влади. Інформація управлінського обліку покликана задовольняти потреби внутрішніх користувачів (менеджерів підприємства) для виконання своїх обов'язків і реалізації прав, які їм надані.

5. Форми фінансової звітності чітко регламентовані відповідними П(С)БО та складаються завжди після закінчення звітного періоду (місяця, квартала, року). Внутрішня звітність формується з урахуванням потреб управлінців у формі зручній для користувачів та за вимогою.

6. Інформація фінансового обліку повинна бути достовірною. Інформація управлінського обліку повинна бути оперативною, тому часто для розробки прогнозних величин використовуються приблизні дані (оцінки), орієнтовні показники й тенденції процесів. Критерієм високої якості управлінської інформації, що міститься в формах внутрішньої звітності, є її достатність, своєчасність і багатоваріантність.

7. Фінансовий облік здійснюється за допомогою прийому подвійного запису на кореспондентських рахунках. Управлінський облік може здійснюватися за допомогою подвійного запису або з використанням статистичних методів (накопичення, вибірки).

8. Форма інформації у фінансовому обліку регламентується законодавством і бухгалтер не має права наводити її в будь-якій іншій формі. Внутрішня звітність складається в формі, зручній для користувача (у тому числі у вигляді графіків, діаграм і таблиць).

9. Використання подвійного запису у фінансовому обліку вимагає дотримання базового рівняння: «активи = зобов'язання + власний капітал». Управлінський облік, метою якого є підвищення ефективності діяльності, базується на порівнянні затрат і доходу. До того ж, затрати не повинні перевищувати дохід. Використання прийому подвійного запису в цій системі – не обов'язкове.

10. За порушення встановлених законодавством правил ведення фінансового обліку передбачені штрафні санкції, які входять до компетенції податкових органів. За порушення правил ведення управлінського обліку передбачена лише дисциплінарна відповідальність на рівні підприємства.

Виходячи з узагальнених відмінностей та на основі критичного аналізу літературних джерел [4; 6; 7; 9–11; 14–20; 24–31], можна сформулювати основні особливості управлінського обліку:

1. Інформація управлінського обліку спрямована на підтримку оперативних, тактичних і стратегічних рішень.

2. Формується на основі зовнішньої ринково орієнтованої фінансової і нефінансової інформації.

3. Орієнтований переважно на відслідковування тенденцій і трендів змін процесів.

4. Оперує переважно оперативною, поточною, плановою й прогнозною інформацією.

Отже, управлінський облік можна охарактеризувати як інформаційну систему, спрямовану на підтримку оперативних, тактичних і стратегічних рішень, яка формується на основі зовнішньої ринково орієнтованої фінансової й нефінансової інформації, орієнтована переважно на відслідковування тенденції і трендів змін процесів, оперує оперативною, поточною, плановою й прогнозною інформацією.

Сучасний управлінський облік повинен базуватись на формуванні й використанні його функціональної корисності для системи управління. Система обліку повинна забезпечувати координацію, взаємодію і узгодженість окремих елементів управління для досягнення оперативних, тактичних і стратегічних цілей підприємства.

Необхідно виходити з того, що фундаментом економіки будь-якого підприємства є керована організація, а облік – це специфічний інструмент та основне джерело ключової інформації для досягнення її цілей.

Суть управлінського обліку, його призначення можна визначити як: виробництво інформації для здійснення ефективного управління.

Метою управлінського обліку є забезпечення менеджерів корисною інформацією для планування, контролю та прийняття управлінських рішень. У системі управлінського обліку, крім того, здійснюється оцінка прийнятих рішень на різних рівнях управління та відповідності досягнення стратегічних цілей підприємства.

Основними завданнями системи управлінського обліку є підготовка інформації для:

- забезпечення стійкого фінансового стану підприємства;
- посилення керованості підприємства та створення надійних передумов для його стратегічного розвитку;
- розробка перспектив довгострокового розвитку й утримання підприємством вигідних і важливих ринкових позицій;
- зменшення небезпеки помилок і збільшення можливостей системної організації реалізації завдань, що стоять перед кожним підприємством.

Мета й завдання системи управлінського обліку реалізуються через його функції, які повинні тісно взаємодіяти з функціями управління (табл. 1).

До основних функцій управлінського обліку нами були віднесені:

- *інформаційна* – забезпечення керівників усіх рівнів управління інформацією, яка необхідна для більш ефективного планування, контролю та прийняття управлінських рішень;

- *контрольна* – контроль та оцінка результатів діяльності структурних підрозділів й окремих виконавців, а також підприємства в цілому; досягнення тактичних і стратегічних цілей підприємства, ефективності прийнятих рішень та їх впливу на результати діяльності підприємства; оцінка критеріїв майбутнього й поточного потенціалів і забезпечення ефективного механізму управління стратегією підприємства;

- *прогнозна* – інформаційне забезпечення перспективного планування та спрямування розвитку підприємства на досягнення його стратегічних цілей;

- *аналітична* – інформаційне забезпечення аналізу відхилень фактичних затрат і результатів діяльності окремих центрів відповідальності від запланова-

них (прогнозних) на основі широкого використання економіко-математичних методів і моделювання;

- *комунікаційна* – управлінська інформація є засобом прямого та зворотного зв'язку між рівнями управління, функціональними й структурними підрозділами, внутрішнім і зовнішнім середовищем [11, 19].

Таблиця 1. **Взаємозв'язок функцій управління і управлінського обліку,**
авторська розробка

Функції управління	Джерела інформації	Функції управлінського обліку
Перспективне планування	прогнози, розрахунки, аналітична оцінка	формування альтернатив майбутнього розвитку підприємства, надання допомоги в прийнятті рішень
Поточне й оперативне планування	плани, кошториси, розрахунки, прогнози	надання допомоги в плануванні, стимулювання результатів діяльності персоналу
Організація і мотивація	графіки, розрахунки, звіти	забезпечення координації та взаємодії між рівнями управління, структурними підрозділами й окремими виконавцями
Облік	первинні документи, облікові реєстри, форми звітності	вимірювання та відображення операцій; класифікація затрат і калькулювання собівартості, дослідження поведінки затрат, оцінка ресурсів і майна
Контроль	первинні документи, облікові реєстри, звіти, аналітичні таблиці	акцентування уваги керівників на відхиленнях, оцінка відповідності прийнятих рішень перспективним напрямкам розвитку підприємства
Аналіз	звіти, аналітичні таблиці, розрахунки, графіки	надання допомоги в прийнятті управлінських рішень

Отримані нами результати щодо сутності, мети та відмінностей управлінського від фінансового обліку можуть слугувати основою для вибору базових принципів управлінського обліку.

Враховуючи, що управлінський облік покликаний забезпечувати всі рівні управління необхідною інформацією для прийняття управлінських рішень, сформулюємо його принципи:

1) *принцип методологічного плюралізму* означає, що переважна більшість економічних проблем можуть бути вирішені більш плідно на основі методологічних прийомів різних дисциплін, ніж це можна зробити на рівні кожної з них окремо;

2) *орієнтація обліку на досягнення стратегічних цілей підприємства*. Приймаючи найбільш вигідне поточне рішення, враховуючи всі можливі альтернативи на різних рівнях управління, пріоритетними слід вважати стратегічні цілі підприємства;

3) *принцип результативності*. При здійсненні будь-яких видів діяльності необхідно постійно порівнювати затрати з отриманим доходом у результаті діяльності, при цьому доходи завжди повинні перевищувати затрати;

4) *принцип відповідальності за прийняття рішень* передбачає, що за результати, які є наслідком прийнятих рішень на кожному рівні управління, відповідає конкретна особа;

5) *принцип комплексності* свідчить про те, що управлінський облік базується на комплексній інформації незалежно від того, в якій системі ця інфор-

мація виникла і яка вона: якісна чи кількісна, зовнішня чи внутрішня, фінансова чи нефінансова;

6) *принцип «різна собівартість для різних цілей»* ґрунтується на використанні різних видів собівартості для досягнення різних цілей;

7) *принцип економічності* означає, що затрати на створення системи управлінського обліку не повинні перевищувати отриману вигоду від її використання.

Висновки. Проведене нами дослідження дозволило:

1. Уточнити сутність управлінського обліку на основі критичного аналізу різних підходів й узагальнення наявних джерел. Отже, управлінський облік — це інформаційна система, спрямована на підтримку оперативних, тактичних і стратегічних рішень, яка формується на основі зовнішньої ринково орієнтованої фінансової і нефінансової інформації, орієнтована переважно на відслідковування тенденцій і трендів змін процесів і оперує переважно оперативною, поточною, плановою й прогнозною інформацією.

2. Розкриття сутності, мети, основних завдань, функцій і відмінностей фінансового обліку від управлінського дозволило розкрити основні базові принципи управлінського обліку, які лежать в основі всіх інших елементів цієї системи: *принцип методологічного плюралізму, орієнтація обліку на досягнення стратегічних цілей підприємства, принцип результативності, принцип відповідальності за прийняті рішення, принцип комплексності, принцип «різна собівартість для різних цілей» і принцип економічності.*

3. Незважаючи на суттєві відмінності, фінансовий та управлінський облік функціонують у єдиному інформаційному просторі. Очевидно, що вони повинні доповнювати один одного, розвиватись та удосконалюватись у взаємозв'язку, виконуючи найбільш повно, ефективно та якісно завдання й функції, характерні для кожного з них.

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 №996-XIV із змінами від 13.04.2012 // zakon1.rada.gov.ua.

2. *Аверчев И.В.* Управленческий учет и отчетность. Постановка и внедрение (+ CD-ROM). — М.: Рид Групп, 2011. — 416 с.

3. *Апчерч А.* Управленческий учет: принципы и практика. — М., 2002. — 412 с.

4. *Голов С.Ф.* Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: Монографія. — К.: Центр навчальної літератури, 2007. — 522 с.

5. *Друри К.* Введение в управленческий и производственный учет. — М.: Аудит, 1994. — 557 с.

6. *Ивашкевич В.Б., Зайцев С.Н.* Современные тенденции развития управленческого учета // Бухгалтерский учет.— 1996.— №12.— С. 34—35.

7. *Карпенко О.В.* Управлінський облік: методика викладання у вищій школі: Навч. посібник для студентів вищих навч. закладів. — К.: Центр навчальної літератури, 2007. — 244 с.

8. Методические рекомендации по организации и ведению управленческого учета. Рекомендовано к применению российскими предприятиями Экспертно-консультативным советом по вопросам управленческого учета при Минэкономразвития России: Протокол заседания от 22.04.2002 // kremlin.ru.blogspot.com.

9. *Метьос М.П., Перера М.Х.Б.* Теория бухгалтерского учета: Учебник / Пер. с англ.; Под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. — 663 с.

10. *Нападовська Л.В.* Управлінський облік: Монографія. — Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. — 450 с.

11. *Нападовська Л.В.* Управлінський облік: Підручник для студ. вищ. навч. закл. — 2-ге вид. доопрац. та допов. — К.: КНТЕУ, 2010. — 648 с.

12. *Николаева О.Е., Шишлова Т.В.* Управленческий учет. — 12-е изд. — М., 2010. — 336 с.

13. *Палий В.Ф.* Управленческий учёт издержек и доходов с элементами финансового учёта. – М.: Инфра-М, 2006. – 279 с.
14. *Панков В.В., Несветайлов В.Ф.* Базовые принципы и допущения стратегического управленческого учета // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – №7. – С. 3–24.
15. *Пушкар М.С.* Управлінський облік. – Тернопіль, 1997. – 160 с.
16. *Райан Б.* Стратегический учет для руководителя / Пер. с англ. под ред. В.А. Миклюкова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 616 с.
17. *Скоун Т.* Управленческий учет / Пер. с англ. под ред. Н.Д. Эриашвили. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 170 с.
18. Словарь иностранных слов. – 15-е изд. испр. – М.: Русский язык, 1988. – 608 с.
19. *Соколов Я.В.* Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
20. *Ткач В.И.* Международная система учета и отчетности: Дис... докт. экон. наук: 08.00.12. – М., 1991. – 538 с.
21. Управленческий учет / Е.А. Аткинсон, Р.Д. Банкер, Р.С. Каплан, С.М. Янг; Пер. с англ. – 3-е изд. – М.: Вильямс, 2005. – 878 с.
22. Управлінський облік: Навч. посібник / За ред. А.Д. Шеремета. – М.: РБК-Пресс, 1999. – 512 с.
23. *Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Датар Ш.* Управленческий учет / Пер. с англ. – 10-е изд. – СПб.: Питер, 2005. – 1008 с.
24. *Чумаченко М.* Управлінський облік в Україні // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – №6. – С. 43–47.
25. *Чумаченко Н.Г.* Учет и анализ в промышленном производстве США. – М.: Финансы, 1971. – 237 с.
26. *Яругова А.* Управленческий учет: опыт экономики развитых стран / Пер. с польск.; Предисловие Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 240 с.
27. *Garricon, R.* (1998). Management accountings. Homewood: BRI Irwin. 442 p.
28. *Growningshield, G. R., Batista, G.L.* (1966). The Accounting Revolution Management Accounting. P. 38–39.
29. *Jensen, M.C., Mecling, W.H.* (1976). Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership Structure. Journal of Financial Economics, November: 305–360.
30. *Jinnai, Y.* (1989). Towards a General Theory of the Development of Accounting. Anell Meeting of American Accounting Association. 350 p.
31. *Johnson, H.T., Kaplan, R.S.* (1987). The Rise and Fall of Management Accounting. Management Accounting, 1: 27–28.

Стаття надійшла до редакції 27.07.2012.